

Payer of the tourist fee: problems of legislative regulation

Платник туристичного збору: проблеми законодавчої регламентації

Andriy Kalinichev

Key words:

local tax payments, tourist fee, tax and legal mechanism, taxpayer, Tax Code of Ukraine.

Ключові слова:

місцеві податкові платежі, туристичний збір, податково-правовий механізм, платник, Податковий кодекс України.

Справляння податкових платежів є складним та багатоаспектним явищем. Тільки завдяки гармонійній взаємодії своїх матеріальних та процесуальних складових воно може слугувати «гарантом» забезпечення належної реалізації функцій податків і зборів (перш за все, фіскальної та регулюючої), сприяти побудові оптимальної моделі правового регулювання в сфері оподаткування. Наведене твердження в повній мірі стосується як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів. На особливу увагу у зазначеному контексті заслуговує такий місцевий податковий платіж як туристичний збір. Він є відносно новим обов'язковим платежем (введений до податкової системи нашої держави з прийняттям Податкового кодексу України), а тому законодавча регламентація його справляння ще не є досконало напрацьованою, що в свою чергу, викликає низку проблемних моментів у правозастосуванні.

Зрозуміло, що вітчизняний законотворець намагається удосконалити його правовий механізм, перманентно вносить до профільного кодексу відповідні зміни та доповнення. Особливе місце у зв'язку з цим займає комплекс питань, пов'язаних із платником – одним із трьох основних елементів податково-правового механізму туристичного збору (поряд з об'єктом та ставкою оподаткування). Окрім надзвичайного значення цього феномену в цілому для системи оподаткування (як системоутворюючої категорії, що у податково-правовій доктрині аналізується як: а) суб'єкт податкового права; б) суб'єкт податкових правовідносин; в) учасник податкових правовідносин; г) елемент податково-правового механізму) на такий висновок впливає ще й наявність низки проблемних моментів, що супроводжують його правову регламентацію, прогалин та протиріч чинного податкового законодавства, а також відсутність адекватного наукового супроводження.

Звертаючись до законодавчого визначення платника податків, необхідно зауважити, що відповідно до пункту 15.1 статті 15 ПК України у такій якості визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом¹.

Часто у своїх дослідженнях правознавці обмежуються дослівним дублюванням наведеного положення ПК України². Поряд із цим в юридичній літературі викладені й варіації зазначеної законодавчої дефініції. «Широке» трактування платника виходить з його розуміння як суб'єкта податкових правовідносин, який має, одержує (передає) об'єкти оподаткування або здійснює діяльність, доходи від якої є об'єктами оподаткування, має й реалізує податкові обов'язки і права³ або реалізує податкові обов'язки та права, встановлені законодавством (чи володіє ними)⁴. Тобто автор цілком справедливо не обмежується: 1) тільки одним обов'язком зі сплати податків та зборів; 2) тільки обов'язками платника податкового платежу, а

¹ Офіційний вісник України від 10.12.2010 р., № 92, том 1, с. 9, ст. 3248, код акту 53775/2010.

² Блащук Н.І. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2012. С.123–124; Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. С. 10.

³ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2002. С.6.

⁴ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2002. С. 9.

акцентує увагу й на його правах. Прихильником умовного «вузького» підходу є академік М. Кучерявенко, який цілком слушно наголошує, що платником податків виступає суб'єкт податкових правовідносин на якого законом покладено комплекс податкових обов'язків⁵. Цитовані позиції науковців безумно мають свої вади та переваги.

Автор не підтримує тезу про те, що існуючі визначення платника мають такі недоліки: є неповними за визначенням кола осіб, що можуть бути платниками податків; не класифікують юридичних осіб за розміром підприємства, формою власності та організаційно-правовою формою господарювання⁶. Така конкретизація є надмірною і невиправданою, адже диференціація, на необхідності якої наголошує правознавець, нічого корисного у змістовному розрізі не додає чинній законодавчій дефініції.

В будь-якому разі, наведені визначення тільки виграли в разі деталізації податкового обов'язку, трактування його у зазначеному контексті як обов'язку: а) з податкової реєстрації; б) з податкового обліку; в) в сфері податкового контролю; г) зі сплати податків і зборів; д) з податкової звітності. При цьому важливо наголосити, що останні дві складові окресленого комплексу набувають надзвичайної ваги адже є конституційними обов'язками. Ще одне критичне зауваження щодо законодавчого визначення платника стосується відсутності у ньому навіть згадки про такий різновид податкових платежів як збори. На нашу думку, на легальне закріплення більше заслуговує такий термін як «платник податків і зборів».

Водночас варто наголосити, що на зазначені загальні проблеми, що притаманні правовому регулюванню окресленого основного елемента податково-правового механізму, накладаються ще й проблемні моменти видового (у нашому випадку йдеться про місцеві податки і збори) та індивідуального (властиві конкретному податковому платежу – туристичному збору) характеру.

Що ж безпосереднього до суб'єктного кола туристичного збору, то воно конкретизовано у ст. 268 ПК України. Зокрема, підпункт 268.2.1 пункту 268.2 статті 268 наведеного кодифікованого акту встановлює, що платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування території громад, про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк⁷.

Аналізуючи позиції з цього питання вітчизняних правників, слід констатувати, що вони практично уникають спорів із законодавцем, навпаки, при визначенні платника туристичного збору обмежується дослівним цитування наведеного законодавчого припису⁸ або викладають його у довільній формі⁹. Як мінімум один привід для дискусії існує. Вочевидь, використання замість категорії «фізичні особи» іншого підходу (оперування термінами зі спорідненого публічно-правового «арсеналу» – громадяни України, особи без громадянства, іноземці) навряд чи є доцільним.

По-перше, обрання такого критерію поділу платників як їх зв'язок з державою через громадянство не є традиційним для податкового права України. Як науковці, так і вітчизняний законодавець надають перевагу поділу зобов'язаних осіб на резидентів та нерезидентів. По-друге, існуюча деталізація суб'єктного кола порушує принцип термінологічної економії. Справа полягає у тому, що вона нічого конструктивного не додає законодавчій регламентації, адже йдеться про застосування тотального підходу при визначенні фізичної особи як платника (інших фізичних осіб виходячи з цього критерію немає).

Таким чином, можна стверджувати, що туристичний збір належить до місцевих податкових платежів з фізичних осіб. Поряд з цим, зважаючи на інші критерії класифікації податків і зборів (дотичні до платника) ми вважаємо, що цей податковий платіж відноситься: 1) до загальних податкових платежів (які сплачують і резиденти, і нерезиденти); 2) до індивідуальних податкових платежів (адже платником виступає не група

⁵ Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Х.: Право, 2012. С. 161.

⁶ Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні: монографія. Запоріжжя: КПУ, 2011. С. 34.

⁷ Офіційний вісник України від 10.12.2010 р., № 92, т. 1, с. 9, ст. 3248, код акту 53775/2010.

⁸ Податкове право України: альбом схем: навч. посіб. / за заг. ред. Л.М. Касьяненко. К.: Алерта, 2013. С. 96; Покатаєва О.В. Справляння туристичного збору в Україні в контексті сучасного податкового законодавства // Фінансове право, 2012. № 1. С. 22.

⁹ Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Х.: Фактор, 2017. С. 42.

осіб, а конкретна персоніфікована фізична особа); 3) до агентських податкових платежів (які сплачуються виключно через податкових агентів).

Водночас, реалізоване в Податковому кодексі України обмеження кола платників туристичного збору (через надання пільг за суб'єктною ознакою) закладає певні колізії в законодавчу регламентацію його справляння, які потребують свого нагального вирішення. Звернемо увагу на наступні проблемні моменти.

Так, заслуговує на аналіз підпункт 268.2.2 пункту 268.2 статті 268 ПК України, що закріплює коло осіб, які платниками збору бути не можуть. Так, до них належать: «є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади». До речі, підпункт «є» взагалі був відсутній у першій редакції ПК України, до статті 268 він включений тільки 7 липня 2011 року¹⁰. Нелогічно додатково наділяти окреслених юридичних осіб подібною пільгою, коли вони за визначенням не можуть бути платниками, адже це суперечить одній з базових позицій аналізованого податкового платежу: платник – фізична особа. Відповідно дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади варто відносити до такого факультативного учасника податкових правовідносин як податкові агенти. На зазначене протиріччя зверталася увага в юридичній літературі, натомість вважаємо сумнівною висловлену пропозицію щодо обов'язкового уточнення даного «пункту у тексті ПК України, або у його офіційному коментарі»¹¹. Ми виходимо з того, що задля вирішення наведеної колізії: а) слід не уточнювати, а виключити це положення (воно є зайвим та хибним); б) будь-який коментар є вторинним у порівнянні з нормою закону і не може впливати на її реалізацію; в) науковець помилково вживає в окресленому аспекті термін «пункт». Відповідно, такий підхід суперечить як чинному законодавству (де вживається категорія «підпункт»), так і правилам юридичної техніки (у контексті структурування норми закону).

Поряд з цим, на нашу думку, необхідно здійснити корекцію й інших складових підпункту 268.2.2 пункту 268.2 статті 268 ПК України: «б» стосовно осіб, які прибули у відрядження. Надання податкових преференцій цим особам при сплаті туристичного збору навряд чи доцільне: по-перше, зазвичай подібні витрати потриває підприємство, організація, установа, яка направляє свого працівника у відрядження; по-друге, за міжнародною класифікацією, особи, що здійснюють ділові поїздки та особи, що відправляються на наради або у відрядження вважаються туристами¹²; «г» – що звільняє від сплати туристичного збору ветеранів війни. Таке формулювання з одного боку є занадто загальним (припускає будь-яку війну), з іншого боку не відповідає сучасним вітчизняним реаліям (не включає ветеранів АТО / ООС). Не випадково зазначений припис зазнає критики в юридичній літературі. Так, О. Покатаєва вважає, що ця норма потребує уточнень і вважає за доцільне викласти цей пункт таким чином: «268.2.2. Платниками збору не можуть бути особи, які: г) є учасниками бойових дій під час Другої світової війни або бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»¹³. Автор не підтримує пропозицію щодо утворення такої ускладненої та застарілої за змістовним наповненням конструкції.

Задля законодавчої уніфікації варто було б узгодити наведене положення ПК України та Закону України «Про статус ветеранів, гарантії їх соціального захисту»¹⁴ (ст. 4 якого визначає ветеранів війни як осіб, які брали участь у захисті Батьківщини чи в бойових діях на території інших держав). Водночас, авторитетна вчена висловлює сумнів щодо обов'язковості сплати збору особами, які прибули у місцевість, де справляється цей збір на навчання. На її думку, трактуючи буквально норми законодавства щодо надання податкових пільг, можна зробити висновок, що студенти також повинні сплачувати туристичний збір, але виникає інше питання, а з якою періодичністю, оскільки протягом навчального року вони багато разів можуть залишати місце проживання та знову до нього повертатися¹⁵. Вочевидь, зазначене питання повинно вирішуватися через призму абзацу першого підпункту 268.2.2 пункту 268.2 статті 268 ПК України. На нашу думку, особи, що зараховані до закладу вищої освіти, навчаються за денною формою та проживають,

¹⁰ Офіційний вісник України від 15.08.2011 р., № 60, с.9, ст. 2403, код акту 57875/2011.

¹¹ Чвалюк А.М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору // Прикарпатський юридичний вісник. 2014. Випуск 2 (5). С.137–138.

¹² Бакаєв Л., Літвінчук О., Вертель В. Стан і перспективи розвитку міжнародних туристичних потоків: світові, регіональні і національні тенденції // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління», 2016. Вип.35. С.403.

¹³ Покатаєва О.В. Справляння туристичного збору в Україні в контексті сучасного податкового законодавства // Фінансове право, 2012. № 1. С. 22.

¹⁴ Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 45, ст. 425.

¹⁵ Покатаєва О.В. Справляння туристичного збору в Україні в контексті сучасного податкового законодавства // Фінансове право, 2012. № 1. С. 23.

наприклад, у гуртожитках, набувають статус особи, що постійно проживає у цій місцевості (адже вони проживають за відповідною адресою більше ніж шість місяців на рік) й відповідно звільняються від сплати туристичного збору.

Вважаємо також, що коло осіб яких варто звільнити від сплати туристичного збору доцільно розширити у порівнянні з чинною нормою ПК України. Так, до них варто було б віднести: а) осіб, які перебувають на лікуванні в державних та комунальних закладах охорони здоров'я (отримують екстрену, первинну, вторинну (спеціалізовану), третинну (високоспеціалізовану) та паліативну медичну допомогу); б) осіб, які входять до складу організованих груп молоді, стимулюючи таким чином молодіжний туризм; в) осіб, які отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання без ночівлі. Така прив'язка зараз відсутня, адже туристичний збір сплачується особою навіть при поселенні на мінімально можливий період. Водночас, виходячи з визначення туриста, напрацьованого UNWTO (Всесвітньою туристичною організацією), турист – це відвідувач, який перебуває на певній території з ночівлею¹⁶. Зазначена ознака є категоричною. В іншому разі, подібний мандрівник вважається екскурсантом. Відповідно, виходячи з назви податкового платежу, що нами аналізується, можна зробити логічний висновок: особа яка не є туристом - не є платником збору. Це ідеальна ситуація в термінологічному розрізі.

Обрана законотворцем у підпункті 268.2.2 пункту 268.2 статті 268 ПК України текстуальна конструкція «платниками збору не можуть бути особи» навряд чи є вдалою. Зважаючи на ту обставину, що в цьому підпункті закріплені пільги в залежності від суб'єкта, на наш погляд, при його побудові варто було б керуватися схемою більш притаманною для податково-пільгового інструментарію, а саме «від сплати збору звільняються». Тобто структура підпункту буде ґрунтуватися на інших засадах і дозволить відмовитися від негативно-заперечувальної формули («не є») на користь стимулювально-компенсуючої («особа звільняється»). До того ж нам більше імпонує варіант з закріпленням пільгування в окремому пункті ст. 268 ПК України. Такий підхід є цілком природним і виправданим, адже податкові пільги (поряд з платником) є самостійним елементом податково-правового механізму.

Частина 1 статті 33 Конституції України передбачає, що кожному, хто на законних підставах перебуває на території України, гарантується свобода пересування, вільний вибір місця проживання, право вільно залишати територію України, за винятком обмежень, які встановлені законом¹⁷. Наведений припис про воує запитання: чи є сплата туристичного збору обмеженням конституційних прав і свобод людини, чи «працює» у такому разі ст.268 ПК України всупереч Основному закону нашої держави. Вочевидь, що лінійної залежності у зазначеному випадку немає. Водночас, не можна ігнорувати ту обставину, що зараз все в цій царині вчиняється за формулою: сплати збір і тільки тоді маєш право на помешкання. Тому, вважаємо, що задля уникнення зайвих обвинувачень з цього приводу, доцільно хоча б на експертному рівні обговорити можливість застосування альтернативного варіанту оподаткування.

Зокрема, можна розглянути зміну принципу оподаткування, що реалізований у правовому механізмі туристичного збору і відмовитися від визначення фізичної особи як платника на користь юридичної особи. Таким чином, зазначений податковий платіж буде «замасковано» у платі за надання помешкання і ми уникнемо прямої кореляції між обмеженням конституційного права особи не вільне пересування в межах держави та сплатою туристичного збору.

Окреслений підхід має й інші позитивні моменти. Зокрема, у такому разі податковий платіж буде сплачувати одна особа (і реально, і фактично), ми отримаємо їх реальне співпадіння і зможемо відійти від залучення до справляння цього збору податкового агента. Відмова від використання такої зайвої ланки (специфічного посередника) як податкові агенти, тільки спростить законодавчу регламентацію туристичного збору (зараз цьому питанню безпосередньо присвячено п. 268.5 ст. 268 ПК України).

Певна логіка в реалізації окресленого вектору трансформації правового механізму туристичного збору проглядається і з іншого боку. Адже, подібні зміни мали місце і стосовно такого місцевого платежу як збір за місця для паркування транспортних засобів (законодавчій регламентації його присвячено ст. 268¹ ПК України). Відповідно до ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» платниками збору за парковку автотранспорту визначалися юридичні особи та громадяни, які паркують

¹⁶ International Recommendations for Tourism Statistics 2008. New York, United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2010. P. 10.

¹⁷ Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141.

автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях¹⁸, тобто платниками були особи які отримують відповідні послуги. В Податковому кодексі України платниками збору визначені вже виключно юридичні особи. При цьому вони обов'язково повинні організувати та провадити специфічну діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Реформування податкової системи зрештою призвело до того, що зараз збір за місця для паркування транспортних засобів належить до такого різновиду податкових платежів як майнові податки та збори.

Подальший рух законодавця в зазначеному напрямку дозволить вести мову про створення у податковій системі України групи місцевих майнових податкових платежів до якої сміливо можна було б включати три з чотирьох існуючих місцевих податків і зборів (податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір). Адже саме специфічне майно (нерухомість) та діяльність з його експлуатації і будуть, відповідно, предметом / об'єктом туристичного збору.

Таким чином, можна дійти висновку, що вітчизняна законодавча регламентація як платника податкових платежів, так і платника туристичного збору потребує подальшого опрацювання. Задля її вдосконалення доцільно закріпити в ПК України визначення платника податків і зборів, передбачивши в ньому деталізацію податкових обов'язків (п'ять векторів) та включивши права платника. Крім того, існує потреба в трансформації законодавчої дефініції платника туристичного збору (зокрема, за рахунок надання пріоритету терміну «фізичні особи» замість «громадяни України, особи без громадянства, іноземці»), у формуванні окремого пункту ст. 268 ПК України, присвяченого регулюванню податкових пільг (за суб'єктною ознакою) та корекції чинних підстав пільгування (зокрема, звільнення від сплати туристичного збору осіб: а) які перебувають на лікуванні в державних та комунальних закладах охорони здоров'я; б) які входять до складу організованих груп молоді; в) які отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання без ночівлі).

Анотація

У статті досліджується поняття платника податкових платежів, платника туристичного збору, аналізуються наявні вади законодавчої регламентації цих правових феноменів та пропонуються вектори її вдосконалення. Ініціюється наукова дискусія щодо принципової зміни платника туристичного збору, місця цього податкового платежу в податковій системі України.

Summary

The article deals with the notion of a taxpayer, a tourist fee payer, analyzes the existing flaws in the legal regulation of these legal phenomena and suggests the vectors for its improvement. A scientific discussion is initiated on the fundamental change of the tourist fee payer, the place of this tax payment in the tax system of Ukraine.

Використана література:

1. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України від 10.12.2010 р., № 92, том.1, стор.9, стаття 3248, код акту 53775/2010.
2. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Х. : Право,
4. 2012. 528 с.
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 7 липня 2011 р. №3609-VI // Офіційний вісник України від 15.08.2011 р., № 60, с. .9, ст. 2403, код акту 57875/2011.
6. Чвалюк А.М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору // Прикарпатський юридичний вісник. 2014. Випуск 2 (5). С. 133–142.

¹⁸ Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 30, ст. 336.

7. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2002. 18 с.
8. Конституція України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 45, ст. 425.
9. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні: монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.
10. Блащук Н.І. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2012. 242 с.
11. Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Х.: Фактор, 2017. 80 с.
12. Покатаєва О.В. Справляння туристичного збору в Україні в контексті сучасного податкового законодавства // Фінансове право. 2012. № 1. С.21–24.
13. Бакаєв Л., Літвінчук О., Вертель В. Стан і перспективи розвитку міжнародних туристичних потоків: світові, регіональні і національні тенденції // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія: «Економіка і управління». 2016. Вип. 35. С. 401–411.
14. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141.
15. International Recommendations for Tourism Statistics 2008. New York, United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2010. 134 p.
16. Податкове право України: альбом схем: навч. посіб. / за заг. ред. Л.М. Касьяненко. К. : Алерта, 2013. 112 с.

Andriy Kalinichev,
Postgraduate Student of the Department of Public-Law Disciplines
Institute of Law
Kyiv International University